



PG VIII TK 33/12
(SK 9/12)

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku z połączonymi skargami konstytucyjnymi K
N o stwierdzenie, że:

- art. 4 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514), w brzmieniu z dnia 1 stycznia 2005 r., w zakresie, w jakim zwolnienie od podatku od spadków i darowizn nabycia przez małżonka lub zstępnych w drodze spadku lub darowizny zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego, usługowego lub jego części nie znajdowało zastosowania w przypadku darowania udziałów w spółce jawnej, pomimo spełnienia wszystkich innych warunków uzyskania zwolnienia od tego podatku, jest niezgodny z art. 2 oraz art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 1 w związku z art. 20, art. 22 oraz art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- art. 4 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514), w brzmieniu z dnia 1 stycznia 2005 r., w zakresie, w jakim zwolnienie od podatku od spadków i darowizn nabycia przez małżonka lub zstępnych w drodze spadku lub darowizny zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego, usługowego lub jego części nie znajdowało zastosowania w przypadku darowania

udziałów w spółce jawnej, powstałej w wyniku obligatoryjnego zgłoszenia do sądu rejestrowego spółki cywilnej na podstawie art. 26 § 4 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037 ze zm.), pomimo spełnienia wszystkich innych warunków uzyskania zwolnienia od tego podatku, jest niezgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 w związku z art. 20, art. 22 oraz art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

- na podstawie art. 33 w zw. z art. 52 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) -

przedstawiam następujące stanowisko:

- 1) **art. 4 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 29 czerwca 1995 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 85, poz. 428), rozumiany w ten sposób, że przewidziane w nim zwolnienie od podatku od spadków i darowizn nie ma zastosowania do nabycia przez zstępnego w drodze darowizny od współników spółki jawnej udziałów w tej spółce, jest zgodny z art. 32 ust. 1 w związku z art. 2, art. 20, art. 22 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz nie jest niezgodny z art. 64 ust. 1 Konstytucji;**
- 2) **w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, wobec niedopuszczalności wydania wyroku.**

UZASADNIENIE

Skargi konstytucyjne w niniejszej sprawie zostały skierowane na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

Uchwałą z dnia grudnia 2004 r. zgromadzenie wspólników
 K spółka jawna w K wyraziło
 zgodę na nieodpłatne przeniesienie przez S N jej udziału w tej
 spółce na rzecz syna K N , dalej: Skarżącego. Umową
 darowizny z dnia stycznia 2005 r. S N przeniosła przysługujące
 jej prawa i obowiązki w spółce jawnej na Skarżącego. Decyzją z dnia kwietnia
 2005 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w G ustalił Skarżącemu
 i darczyńcy S N solidarnie, z tytułu dokonanej darowizny,
 podatek w wysokości zł.

W uzasadnieniu tej decyzji organ podatkowy uznał, że w odniesieniu do przedmiotowej darowizny nie ma zastosowania zwolnienie podatkowe przewidziane w art. 4 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514 ze zm.), dalej: u.p.s.d., gdyż darowizna ogółu praw i obowiązków wspólnika spółki jawnej nie stanowi zbycia zakładu lub jego części, lecz jest zbyciem części majątku, który w czasie trwania spółki jest majątkiem niepodzielnym. Organ podatkowy przyjął, że, w rozumieniu art. 4 ust 1 pkt 10 u.p.s.d., pojęcie *zakład* obejmuje wyłącznie zbiór rzeczy i praw majątkowych, które mają charakter zbywalny. Dyrektor Izby Skarbowej w P , decyzją z dnia czerwca 2005 r., utrzymał w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w P , wyrokiem z dnia
 września 2006 r., sygn. , oddalił skargę na decyzję Dyrektora
 Izby Skarbowej w P .

W toku rozpatrywania skargi kasacyjnej od tegoż wyroku, w związku z pytaniem prawnym skierowanym przez skład orzekający NSA, w dniu marca 2009 r. została podjęta uchwała składu siedmiu sędziów NSA, w której stwierdzono, że w stanie prawnym obowiązującym w 2004 r. nabycie w drodze darowizny udziałów spółki jawnej nie mieści się w definicji nabycia zakładu lub jego części w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. (sygn. _____).

W związku z treścią tej uchwały, wyrokiem z dnia _____ czerwca 2009 r., sygn. _____, NSA oddalił skargę kasacyjną od wyroku WSA w P _____ z dnia _____ września 2006 r.

Uchwałą z dnia _____ grudnia 2004 r. zgromadzenie wspólników _____ K _____ spółka jawna w K _____ wyraziło również zgodę na nieodpłatne przeniesienie przez T _____ N _____ jego udziału w tej spółce na rzecz Skarżącego. Przeniesienie nastąpiło umową darowizny z dnia _____ stycznia 2005 r. Decyzją z dnia _____ kwietnia 2005 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w G _____ ustalił Skarżącemu i darczyńcy T _____ N _____ solidarnie, z tytułu dokonanej darowizny, podatek w wysokości _____ zł. Decyzją z dnia _____ czerwca 2005 r. Dyrektor Izby Skarbowej w P _____ utrzymał w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji.

Wyrokiem z dnia _____ września 2006 r., sygn. _____, WSA w P _____ oddalił skargę Skarżącego na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu.

Wyrokiem z dnia _____ czerwca 2009 r., sygn. _____, NSA oddalił skargę kasacyjną od wymienionego wyroku WSA w P _____, odwołując się w uzasadnieniu do treści powołanej uchwały siedmiu sędziów NSA z dnia marca 2009 r., sygn. _____.

W związku z wydaniem przez NSA ostatecznych orzeczeń w obydwu wymienionych sprawach, Skarżący złożył, z datą 18 grudnia 2011 r., dwie skargi konstytucyjne.

Zarządzeniem Prezesa Trybunału Konstytucyjnego obydwie skargi konstytucyjne są rozpatrywane w jednym postępowaniu – z uwagi na tożsamość przedmiotową.

W obydwu skargach konstytucyjnych Skarżący zakwestionował zgodność art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d., w brzmieniu z dnia 1 stycznia 2005 r., w zakresie, w jakim zwolnienie od podatku od spadków i darowizn nabycia przez małżonka lub zstępnych w drodze spadku lub darowizny zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego, usługowego lub jego części nie znajdowało zastosowania w przypadku darowania udziałów w spółce jawnej, pomimo spełnienia wszystkich innych warunków uzyskania zwolnienia od podatku, z art. 2 oraz art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 1 w związku z art. 20, art. 22 oraz art. 84 Konstytucji.

Jednocześnie Skarżący zarzucił wymienionemu przepisowi u.p.s.d. – w zakresie, w jakim zwolnienie od podatku od spadków i darowizn nabycia przez małżonka lub zstępnych w drodze spadku lub darowizny zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego, usługowego lub jego części nie znajdowało zastosowania w przypadku darowania udziałów w spółce jawnej, powstałej w wyniku obligatoryjnego zgłoszenia do sądu rejestrowego spółki cywilnej, zgodnie z dyspozycją art. 26 § 4 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037 ze zm.), dalej: k.s.h., pomimo spełnienia wszystkich innych warunków uzyskania zwolnienia od podatku – niezgodność z art. 2 oraz art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 1 w związku z art. 20, art. 22 oraz art. 84 Konstytucji.

W uzasadnieniach obu skarg konstytucyjnych Skarżący wskazał, że przedmiotem skarg konstytucyjnych jest przepis art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d., w jego rozumieniu przyjętym w uchwale NSA z dnia marca 2009 r., sygn.

. Zauważyć też należy, że w obydwu skargach Skarżący w taki sam sposób uzasadniał niezgodność zaskarżonej regulacji z normami konstytucyjnymi.

Uzasadniając zarzut niezgodności z Konstytucją kwestionowanego przepisu w zakresie, w jakim przewidziane w nim zwolnienie od podatku nabycia przez małżonka lub zstępnych w drodze spadku lub darowizny zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego, usługowego lub jego części nie znajdowało zastosowania w przypadku darowania udziałów w spółce jawnej, pomimo spełnienia wszystkich innych warunków uzyskania zwolnienia od podatku od spadków i darowizn, Skarżący podniósł, że wszelkie osoby fizyczne, nabywające od małżonka lub wstępnych w drodze darowizny zakład wytwórczy, budowlany, handlowy, usługowy lub jego części, powinny być traktowane w sposób jednakowy. W Jego ocenie, *brak jest ustawowych podstaw do przyjęcia, iż forma prawna nabywanego zakładu odgrywa rolę przy wyodrębnieniu podmiotów, które mają być traktowane równo* (skargi konstytucyjne, str. 5). Przy przyjęciu, że kryterium wyodrębnienia adresatów normy wyrażonej w zaskarżonym przepisie są więzy pokrewieństwa i sposób nabycia zakładu, brak jest podstaw do odmiennego traktowania osoby nabywającej część zakładu przez darowiznę udziałów w spółce jawnej.

Zdaniem Skarżącego, ustanowienie takiego ograniczenia *w drodze wykładni przepisu narusza konstytucyjną zasadę równości, prowadząc do dyskryminacji zarówno osób prowadzących działalność w formie spółki jawnej, jak i osób przez nie obdarowanych* (skargi konstytucyjne, str. 5).

Skarżący podniósł, że w efekcie nierównego traktowania doszło do naruszenia zasady swobody działalności gospodarczej, *gdyż swoboda wyboru formy prowadzonej działalności przemawia przeciwko zróżnicowanemu traktowaniu osób prowadzących działalność gospodarczą w szerszym zakresie, niż wynika to bezpośrednio z regulacji ustawowych* (tamże). Wskazał na brak podstaw do zwolnienia z konieczności zapłaty podatku od spadków i darowizn przez obdarowanego przy darowiznie dokonanej przez *uczestnika* spółki cywilnej, przy jednoczesnym obciążeniu tym podatkiem obdarowanego przez współnika spółki jawnej.

Według Skarżącego, w zależności od tego, czy działalność gospodarcza prowadzona jest w formie spółki cywilnej czy spółki jawnej, dochodzi również do *istotnego różnicowania na tle prawa własności*, które w związku z obowiązkiem zapłaty podatku od darowizny ulega znacznemu ograniczeniu w przypadku wspólnika spółki jawnej. Skarżący wskazał, że nie chodzi o różnicowanie wynikające z prowadzonej działalności gospodarczej i jej efektów, lecz o *dyskryminację przy przekazywaniu rodzinnych zakładów w kręgu osób najbliższych*. Wprowadzenie kolejnego kryterium zwolnienia podatkowego nie znajduje oparcia aksjologicznego. W ocenie Skarżącego, przyjęte w orzecznictwie sądowym rozumienie kwestionowanego przepisu prowadzi w efekcie do naruszenia *wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady demokratycznego państwa prawnego, w szczególności w zakresie, w jakim winno ono urzeczywistniać zasady sprawiedliwości społecznej* (skargi konstytucyjne, str. 5). Dyskryminacja obdarowanego udziałem w spółce jawnej godzi bowiem w społeczne poczucie sprawiedliwości.

Skarżący wskazał, nawiązując do spraw, na te których zostały skierowane skargi konstytucyjne, że w sytuacji, gdyby zakład będący przedmiotem darowizny dokonanej na jego rzecz przez rodziców był ich własnością *bezpośrednio* lub założonej przez nich spółki cywilnej, nabycie tegoż zakładu w drodze darowizny byłoby zwolnione od podatku. Zakład był pierwotnie tworzony w formie spółki cywilnej, zaś *wyszedł z majątku jej wspólników* do majątku spółki jawnej na podstawie art. 26 § 4 k.s.h. W ocenie Skarżącego, niezgodna z Konstytucją jest sytuacja, w której obywatele zostają pozbawieni przywileju podatkowego na skutek dokonania przez ustawodawcę przymusowego przekształcenia struktury własnościowej ich działalności gospodarczej (*vide* - pisma procesowe Skarżącego z dnia 14 lipca 2011 r., str. 2).

Zdaniem Skarżącego, kwestionowany przepis, w zakresie zaskarżonym w pkt 1 *petitum* obydwu skarg konstytucyjnych, jest niezgodny z art. 2 oraz

art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 1 w zw. z art. 20, art. 22 oraz art. 84 Konstytucji, *naruszając zasadę demokratycznego państwa prawnego oraz prawo własności (...) w ten sposób, że nakładając na osoby prowadzące działalność gospodarczą w formie spółki jawnej większe obciążenia, niż na współników cywilnych, doprowadza do bezpodstawnego pogorszenia sytuacji tych pierwszych łamiąc zasadę równości i sprawiedliwości opodatkowania* (tamże).

W ocenie Skarżącego, kwestionowany przepis w zakresie, w jakim wynika z niego, że zwolnienie od podatku od spadków i darowizn nabycia przez małżonka lub zstępnych w drodze spadku lub darowizny zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego, usługowego lub jego części nie znajdowało zastosowania w przypadku darowania udziałów w spółce jawnej, powstałej w wyniku obligatoryjnego zgłoszenia do sądu rejestrowego spółki cywilnej, zgodnie z dyspozycją art. 26 § 4 k.s.h., pomimo spełnienia wszystkich innych warunków uzyskania zwolnienia od podatku, jest niezgodny z art. 2 oraz art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 1 w związku z art. 20, art. 22 oraz art. 84 Konstytucji, *naruszając zasadę demokratycznego państwa prawnego oraz prawo własności w ten sposób, że nakładając na osoby prowadzące działalność gospodarczą w formie spółki jawnej, przekształconej przymusowo ze spółki cywilnej, większe obciążenia niż na współników cywilnych, doprowadza do bezpodstawnego pogorszenia sytuacji tych pierwszych łamiąc zasadę równości i sprawiedliwości opodatkowania* (pisma procesowe Skarżącego z dnia 14 lipca 2011 r., str. 2).

Skarżący podniósł, że niezgodne z zasadą demokratycznego państwa prawnego jest działanie ustawodawcy, prowadzące do pogorszenia sytuacji majątkowej podatnika na skutek ingerencji w strukturę własnościową prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa, *jeżeli ma ono charakter dyskryminacyjny i prowadzi do różnicowania podmiotów, których nie różni żadna cecha relewantna* (tamże, str. 3).

Skarżący wskazał ponadto, że gdyby otrzymał w drodze darowizny zakład prowadzony w formie spółki cywilnej, to nie byłoby podstawy do

odmowy zastosowania art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. Wejście w życie k.s.h. nałożyło na wspólników spółki cywilnej obowiązek przekształcenia jej w spółkę jawną na podstawie art. 26 § 4 tej ustawy, jeżeli przychody netto spółki cywilnej ze sprzedaży towarów lub świadczenia usług w każdym z dwóch kolejnych lat obrotowych osiągnęły równowartość w walucie polskiej co najmniej 400 000 euro.

W ocenie Skarżącego, regulacja wprowadzająca przymusowe przekształcenie spółki cywilnej w jawną spowodowała pogorszenie sytuacji wspólników spółek podlegających przymusowemu przekształceniu, tj. takich, które w momencie wejścia w życie k.s.h. spełniały przesłanki określone w art. 26 § 4 tej ustawy, w stosunku do podmiotów, które nadal mogły prowadzić swoją działalność w formie spółki cywilnej. Zdaniem Skarżącego, zestawienie przepisu art. 26 § 4 k.s.h. i art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d., w jego rozumieniu przyjętym przez NSA, *prowadzi do wyodrębnienia kolejnego kryterium zastosowania zwolnienia od podatku od spadków i darowizn* (skargi konstytucyjne, str. 6). Wspólnicy spółki cywilnej, której przychody przekroczyły określoną wysokość, zmuszeni bowiem zostali do przekształcenia prowadzonego przez siebie zakładu w spółkę jawną, a tym samym utracili prawo do zwolnienia podatkowego na podstawie zaskarżonego przepisu. Tymczasem wspólnicy spółek cywilnych, które nie przekroczyły określonego poziomu przychodów, nie byli zobowiązani do ich przekształcenia w spółki jawne. Zachowali zatem *prawo do obdarowania małżonków i zstępnych, będąc beneficjentami zwolnienia podatkowego* (skargi konstytucyjne, str. 6).

Skarżący podniósł przy tym, że zwolnienie podatkowe z art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. zostało ustanowione przed wejściem w życie k.s.h. i obejmowało wspólników wszystkich spółek cywilnych. Nie występuje zatem sytuacja, w której ustawodawca przyznał zwolnienie podatkowe jednej kategorii podmiotów, pozbawiając tego przywileju inne podmioty. Do zróżnicowania sytuacji wspólników spółek cywilnych doprowadziła dopiero *ingerencja*

ustawodawcy poprzez art. 26 § 4 k.s.h., przy utrwalonej wykładni art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. (skargi konstytucyjne, str. 7). Skarżący wskazał, że zobowiązanie podatkowe nałożone przez organ podatkowy, jak każda inna forma opodatkowania, stanowi bezpośrednie ograniczenie prawa własności. Ograniczenia te dopuszczalne są jedynie przy zachowaniu określonych zasad – w tym wyłączności ustawowej. Należy do nich konstytucyjna (...) zasada równości, która (...) powinna mieć zastosowanie również do sposobu określania podmiotów wyłączonych z konieczności ponoszenia ciężaru podatkowego (tamże). Według Skarżącego, ustawodawca przy kształtowaniu zwolnienia podatkowego, o którym mowa w zaskarżonym przepisie, nie uzależnił jego stosowania od rozmiarów czy efektów finansowych działalności prowadzonej przez podatnika. W szczególności brak jest podstaw do ustalenia kolejnego kryterium takiego zwolnienia podatkowego w postaci wysokości przychodów netto zakładu. Skarżący podniósł, że został pozbawiony prawa do zwolnienia podatkowego od darowizny tylko dlatego, że spółka cywilna, w formie której prowadzony był zakład rodziny N , zmuszona została do przekształcenia w spółkę jawną ze względu na wysokość uzyskanych przychodów.

W tym kontekście Skarżący po raz kolejny wskazał, że kwestionowana regulacja jest sprzeczna z konstytucyjnie gwarantowaną swobodą działalności gospodarczej i równością prowadzenia tej działalności. W Jego ocenie, bezpośrednie skutki zaskarżonego unormowania odczuwalne są w sferze prawa własności, uszczuplonego poprzez opodatkowanie. W efekcie kwestionowana regulacja prowadzi do dyskryminacji w zakresie swobody działalności gospodarczej podmiotów zmuszonych do przekształcenia spółki cywilnej w spółkę jawną, w stosunku do podmiotów, do których nie ma zastosowania art. 26 § 4 k.s.h. Skarżący uznał, że skutki bezpodstawnego zróżnicowania tych podmiotów na płaszczyźnie podatkowej naruszają wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadę demokratycznego państwa prawnego, urzeczywistniającego zasady

sprawiedliwości społecznej, gdyż sytuacja prawna, w jakiej się znalazł, stanowi *bezpośrednie zaprzeczenie* sprawiedliwości społecznej.

W niniejszej sprawie w pierwszej kolejności należy odnieść się do kwestii formalnych, związanych z dopuszczalnością rozpoznania skarg konstytucyjnych przez Trybunał Konstytucyjny.

Będący przedmiotem kontroli przepis art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. został uchylony ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629 ze zm.), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2007 r.

Z uwagi na uchylenie zakwestionowanego przepisu, niezbędne jest rozważenie, czy w niniejszej sprawie występuje przesłanka utraty mocy obowiązującej kwestionowanego aktu normatywnego, określona w art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, powodująca konieczność umorzenia postępowania.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, przesłanka ta występuje wówczas, gdy kwestionowany przepis nie może być stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej. Przepis obowiązuje zatem, jeżeli na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne decyzje dotyczące stosowania prawa (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 18 listopada 1998 r., sygn. SK 1/98, OTK ZU nr 7/1998, poz. 120 i 15 grudnia 2009 r., sygn. K 30/08, OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 175 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 31 stycznia 2001 r., sygn. P. 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5 i 7 września 2010 r., sygn. P 94/08, OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 67). Jak już wskazano, przepis, którego dotyczy skarga konstytucyjna, został uchylony przed jej wniesieniem do Trybunału Konstytucyjnego. Jednak, zgodnie z regulacją intertemporalną, miarodajną dla spraw podatkowych, będzie miał zastosowanie do stanów faktycznych, jakie zaistniały w okresie jego

obowiązki. Wynika to z zasady *tempus regit actum*, zgodnie z którą sądy administracyjne mają obowiązek orzekania na podstawie akt sprawy, a więc w oparciu o stan faktyczny i prawny istniejący w dniu wydania kontrolowanej decyzji [*vide* - art. 133 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 123, poz. 1270 ze zm.)]. Tym samym, zaskarżony przepis stanowi podstawę prawną rozstrzygnięcia w sprawie dotyczącej zwolnienia od podatku od spadków i darowizn z tytułu darowizny udziału w zakładzie wytwórczym, budowlanym, handlowym, usługowym lub jego części, dokonanej w 2004 r.

W rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, zaskarżony przepis zachowuje więc moc obowiązującą, a - co za tym idzie - brak jest podstaw do umorzenia postępowania w niniejszej sprawie z powodu jego uchylenia.

Odnieść należy się także do wzorców kontroli wskazanych przez Skarżącego w skargach konstytucyjnych.

Na wstępie zauważyć należy, że, jak podniesiono już w niniejszym stanowisku, w uzasadnieniu skarg konstytucyjnych zarzut niezgodności zaskarżonej regulacji powiązано też z naruszeniem konstytucyjnie gwarantowanego prawa dziedziczenia. Skarżący przywołuje przy tym wzorzec z art. 20, który nie dotyczy prawa dziedziczenia.

W *petitum* ani też w uzasadnieniach skarg konstytucyjnych nie wskazano zaś jako wzorca kontroli art. 21 Konstytucji, który gwarantuje prawo dziedziczenia.

Nawet jednak przy przyjęciu zasady *falsa demonstratio non nocet*, zgodnie z którą na istotę skargi konstytucyjnej składają się zarówno treści wyrażone w jej *petitum*, jak i te, które zawarte są w uzasadnieniu, a zatem decydujące znaczenie w tej materii ma istota sprawy, a nie jej oznaczenie (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 8 lipca 2002 r., sygn. SK 41/01,

OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 51; 6 marca 2007 r., sygn. SK 54/06, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 23; 2 września 2008 r., sygn. K 35/06, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 120), niedopuszczalna jest w niniejszej sprawie ocena zaskarżonej regulacji w kontekście jej zgodności z art. 21 ust. 1 Konstytucji.

Zgodnie z art. 47 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, skarga konstytucyjna powinna odpowiadać wymaganiom dotyczącym pisma procesowego, a ponadto powinna zawierać: dokładne określenie ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach określonych w Konstytucji i w stosunku do którego skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją (pkt 1), wskazanie, jakie konstytucyjne wolności lub prawa i w jaki sposób - zdaniem skarżącego - zostały naruszone (pkt 2), a także uzasadnienie skargi, z podaniem dokładnego opisu stanu faktycznego (pkt 3).

Do oceny niekonstytucyjności przepisu konieczne jest przedstawienie argumentów, które przemawiają za stwierdzeniem niezgodności zaskarżonych norm prawnych z normami powołanymi jako wzorce kontroli. Jest to warunek formalny dopuszczalności rozpoznania skargi konstytucyjnej przez Trybunał Konstytucyjny. W procedurze kontroli norm ciężar dowodu, że zaskarżony przepis jest niezgodny z Konstytucją, spoczywa co do zasady na podmiocie inicjującym kontrolę przed Trybunałem Konstytucyjnym (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 2012 r., sygn. Kp 10/09, OTK ZU nr 1/A/2012, poz. 4).

Zauważyć w tym kontekście należy, że w uzasadnieniu skarg konstytucyjnych nie skonkretyzowano sposobu naruszenia przez kwestionowaną regulację prawa dziedziczenia, określonego w art. 21 ust. 1 Konstytucji, które to skonkretyzowanie polegać miałyby na wykazaniu niezgodności zachodzącej pomiędzy kwestionowanym unormowaniem a wymienioną normą konstytucyjną, oraz zarzutu tego nie uzasadniono.

Nie można uznać za wystarczające w tym zakresie ograniczenia się do wskazania, że, wynikające z zaskarżonej regulacji, obciążenie wspólników spółki jawnej podatkiem od spadków i darowizn ma charakter dyskryminujący i narusza konstytucyjną zasadę równości w powiązaniu z prawem dziedziczenia (str. 4 skarg konstytucyjnych). Nie sprecyzowano, na czym polegać miałyby naruszenie prawa dziedziczenia i nie przytoczono dowodów uzasadniających ten zarzut.

Niezależnie od powyższego zauważyć należy, że przedmiotem skarg konstytucyjnych w niniejszej sprawie jest art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. w zakresie, w jakim przewidziane w nim zwolnienie od podatku od spadków i darowizn nabycia przez małżonka lub zstępnych w drodze spadku lub darowizny zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego, usługowego lub jego części nie znajdowało zastosowania w przypadku darowania udziałów w spółce jawnej. Skargi konstytucyjne nie obejmują zaś kwestionowanej regulacji w zakresie, w jakim dotyczy ona wyłączenia zwolnienia od podatku od spadków i darowizn dziedziczenia udziałów w spółce jawnej. Przepis art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. w tym zakresie nie był podstawą ostatecznych orzeczeń w sprawach, na tle których zostały skierowane skargi konstytucyjne. Zarzuty skargi kasacyjnej nie mogą więc odnosić się do naruszenia konstytucyjnie gwarantowanego prawa dziedziczenia.

Z uwagi na to, że skargi konstytucyjne w przedstawionym zakresie nie spełniają przesłanek formalnych, pozwalających na ich merytoryczne rozpoznanie przez Trybunał Konstytucyjny, postępowanie w tym przedmiocie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, wobec niedopuszczalności wydania wyroku.

Jak już wskazano w niniejszym stanowisku, Skarżący w *petitum* obydwu skarg konstytucyjnych wskazał jako wzorce kontroli art. 2 oraz art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 1 w zw. z art. 20, art. 22 oraz art. 84 Konstytucji.

Jak wynika z art. 79 Konstytucji, skarga konstytucyjna służy tylko w przypadku, gdy zostały naruszone wolności lub prawa konstytucyjne. Naruszenie musi nastąpić na skutek tego, że akt normatywny, na podstawie którego zapadło ostateczne orzeczenie lub decyzja dotyczące skarżącego, jest niezgodny z normą konstytucyjną gwarantującą określoną wolność lub prawo konstytucyjne. W konsekwencji nie każdy przepis Konstytucji może być wzorcem kontroli w postępowaniu wszczętym na skutek wniesienia skargi. Zakres wzorców w tym postępowaniu ogranicza się do przepisów statuujących wolności lub prawa bądź określających obowiązki, a zatem będących podstawą normy prawnej adresowanej do obywatela, kształtującej jego sytuację prawną i dającej mu możliwość wyboru zachowania (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 stycznia 2004 r., sygn. SK 10/03, OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 2). Właściwego wzorca kontroli w postępowaniu skargowym nie stanowią normy ogólne, określające zasady ustrojowe, i normy adresowane do ustawodawcy, narzucające mu pewien sposób regulowania dziedzin życia (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103).

W tym kontekście zauważyć należy, że w wyroku z dnia 13 stycznia 2004 r., sygn. SK 10/03 (OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 2) Trybunał Konstytucyjny uznał, iż art. 20 Konstytucji nie może stanowić wyłącznego wzorca kontroli w przypadku skarg konstytucyjnych, gdyż przepis ten wyraża podstawowe zasady ustroju gospodarczego RP, a nie prawo podmiotowe. W przywołanym wyroku Trybunał wskazał na dwie grupy zasad ustrojowych. Po pierwsze – takie, które w ogóle nie mogą być wzorcem kontroli w skargach konstytucyjnych, a po drugie – takie, które mogą stanowić wzorzec o charakterze pomocniczym – przy jednoczesnym wskazaniu innej naruszonej

normy. O ile w grupie zasad ustrojowych, które mogą stanowić wzorce subsydiarne, Trybunał wymienił art. 2 i art. 32 Konstytucji, o tyle do przepisów, które w ogóle nie mogą stanowić wzorca kontroli w skargach konstytucyjnych, Trybunał zaliczył w tym wyroku również art. 20 Konstytucji.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego prezentowana jest jednak linia orzecznicza, zgodnie z którą wolność prowadzenia działalności gospodarczej - rekonstruowana łącznie z art. 20 i art. 22 Konstytucji - stanowi nie tylko normę prawa przedmiotowego i zasadę ustroju gospodarczego państwa, ale i podstawę konstytucyjnego prawa podmiotowego - podjęcia oraz wykonywania działalności gospodarczej. W konsekwencji art. 20 i art. 22 Konstytucji mogą stanowić wzorce kontroli w postępowaniu w sprawach skarg konstytucyjnych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 stycznia 2010 r., sygn. SK 35/08 OTK ZU nr1/A/2010, poz. 2 i przytoczone tam orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego).

W niniejszej sprawie Skarżący zarzucił kwestionowanej regulacji naruszenie wolności prowadzenia działalności gospodarczej, rekonstruowanej w oparciu łącznie o art. 20 i art. 22 Konstytucji. Uznać zatem należy, że mogą one być wzorcami kontroli w niniejszej sprawie.

Zawarta w art. 32 Konstytucji zasada równości nie stanowi samodzielnego źródła praw lub wolności o charakterze podmiotowym. Przedmiotem skargi konstytucyjnej nie może być naruszenie samej zasady równości, lecz jej naruszenie w związku z określonym konstytucyjnym prawem podmiotowym (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 listopada 2009 r., sygn. SK 30/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 159).

Jeśli chodzi zaś o art. 2 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie odnosił się także do kwestii powoływania tegoż wzorca w skardze konstytucyjnej, uznając, że może on stanowić nawet samodzielną podstawę skargi, ale pod warunkiem, że zostanie sprecyzowany zarzut naruszenia prawa podmiotowego nim chronionego (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego

z dnia: z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 12 grudnia 2001 r., sygn. SK 26/01, OTK ZU nr 8/2001, poz. 258; 18 maja 2004 r., sygn. SK 38/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 45) bądź też kiedy w sposób jasny i niebudzący wątpliwości z naruszeniem art. 2 wiąże się naruszenie innych konstytucyjnych wolności lub praw skarżącego (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 3 kwietnia 2006 r., sygn. SK 46/05, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 39 i 9 listopada 2010 r., sygn. SK 10/08, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 99 oraz postanowienie z dnia 17 lutego 2006 r., sygn. Ts 183/05, OTK ZU nr 3/B/2006, poz. 119).

Z uzasadnienia skarg konstytucyjnych wynika, że Skarżący sformułował zarzut naruszenia przez kwestionowany przepis art. 32 ust. 1 Konstytucji w związku z naruszeniem konstytucyjnych praw podmiotowych w postaci prawa własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji), prawa dziedziczenia i wolności działalności gospodarczej (art. 20 i art. 22 Konstytucji) oraz zasady sprawiedliwości podatkowej (art. 84 Konstytucji) [*vide* – skargi konstytucyjne, str. 4).

W odniesieniu do wzorca z art. 2 Konstytucji, z uzasadnienia skarg konstytucyjnych wynika, że Skarżący upatruje naruszenia przez zaskarżoną regulację wyrażonej w tym przepisie zasady demokratycznego państwa prawnego, *ale w szczególności w zakresie, w jakim winno ono urzeczywistniać zasady sprawiedliwości społecznej*. Precyzując ten zarzut Skarżący podniósł, że, będąca następstwem kwestionowanej regulacji, dyskryminacja obdarowanego udziałem w spółce jawnej godzi w poczucie sprawiedliwości (*vide* – skargi konstytucyjne, str. 5). Skarżący nie precyzuje zatem zarzutu naruszenia prawa podmiotowego zawartego w art. 2 Konstytucji, lecz wskazuje, iż, będąca następstwem zaskarżonej regulacji, dyskryminacja osób obdarowanych udziałem w spółce jawnej jest niezgodna z wyrażoną w tymże wzorcu kontroli zasadą sprawiedliwości społecznej. W istocie zatem zarzut niezgodności

zaskarżonej regulacji z art. 2 Konstytucji podnoszony jest w kontekście naruszenia wyrażonej w nim zasady sprawiedliwości społecznej.

Na podstawie *petitum* i uzasadnienia skarg konstytucyjnych należy uznać, że w niniejszej sprawie dopuszczalna jest kontrola zgodności kwestionowanej regulacji z art. 32 ust. 1 Konstytucji, jako wzorcem podstawowym oraz, jako pozostającymi z nim w związku, art. 2, art. 20, art. 22 i art. 84 ustawy zasadniczej.

Jeśli chodzi o art. 64 ust. 1 Konstytucji, w kontekście oceny dopuszczalności stosowania tego wzorca wobec przepisów z dziedziny prawa daninowego, zauważyć należy, że nałożenie obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ustawowo określoną ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem. Prowadzić ona może do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku ewentualnej przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy lub innych praw majątkowych (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103). Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 listopada 2002 r., *ciężary i świadczenia publiczne z samej definicji stanowią ograniczenie korzystania z wolności i praw (...)* [sygn. K 41/02, OTK ZU Nr 6/A/2002, poz. 83].

Przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej zawsze jest niedopuszczalnym ograniczeniem własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego własności (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 stycznia 2001 r., sygn. K. 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4; 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33). Prowadziłoby to do zatarcia granicy między tym, co

jest ciężarem wynikającym z obowiązku konstytucyjnego, a tym, co stanowi ograniczenie własności podlegające kontroli z punktu widzenia art. 64 Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166). Tak daleko idąca ochrona własności i innych praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji, a zwłaszcza w kontekście unormowania zawartego w jej art. 84, stwarzającego konstytucyjne umocowanie do nakładania podatków i innych danin publicznych określonych w ustawie (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, *op. cit.*).

Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest bowiem powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, tj. w art. 84 oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. Przepisy prawa podatkowego mają zatem swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną, związaną z obowiązkiem przepisu konstytucyjnego upoważniającego jednoznacznie do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*). Art. 84 Konstytucji, statuując powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, zwalnia niejako ustawodawcę od obowiązku usprawiedliwiania wprowadzenia daniny publicznej. Tym samym Konstytucja, w odniesieniu do prawa daninowego, w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106 i 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151 czy postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166).

Przepisy Konstytucji, gwarantujące określone prawa i wolności, mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla regulacji nakładających obowiązki,

o ile występuje rzeczywisty związek między realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki, gwarantowanych przez ustawę zasadniczą. Jednakże z uwagi na to, że, jak już wskazano, regulacja prawna, dotycząca obowiązków podatkowych, ma wyraźną podstawę konstytucyjną (w art. 84), jej dopuszczalność powinna być rozpatrywana - przede wszystkim - w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi - z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw - z drugiej (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU Nr 8/2001, poz. 257; 6 stycznia 2009 r., sygn. SK 22/06, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1 oraz 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106).

Przepisy podatkowe nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, aby prowadziło to do drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych podatnika (*vide* – wyrok Trybunału konstytucyjnego z dnia 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105). W szczególności nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałby się on instrumentem konfiskaty mienia. Pobieranie danin i opłat o charakterze publicznym nie może być zatem uznane za ingerencję w stan prawa własności, jeśli nie stanowi ukrytej formy konfiskaty mienia (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153 czy 25 marca 2010 r., sygn. P 9/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 26).

Zakres i treść obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją, w szczególności pod kątem zachowania właściwej formy nakładania obowiązków podatkowych, w tym przestrzegania reguł uchwalania ustaw podatkowych, zachowania precyzji przepisów podatkowych oraz respektowania odpowiedniej *vacatio legis* (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 listopada 2007 r., sygn.

SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127). Zarzut naruszenia przez przepisy prawa podatkowego art. 64 Konstytucji może dotyczyć nie samej okoliczności nałożenia podatku, ale formy i sposobu nakładania powinności podatkowych. Zarzut taki pozostawałby zasadny wówczas, gdyby przepisy prawa podatkowego, powodujące uszczuplenie majątkowe, były dotknięte wadliwością w postaci uchybień w sposobie nakładania podatku (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, *op. cit.* czy 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106). Występuje wtedy bowiem naruszenie innej, oprócz prawa własności, wartości konstytucyjnej, jaką jest przestrzeganie hierarchii źródeł prawa.

W niniejszej sprawie przedmiotem kontroli nie są przepisy nakładające obowiązek podatkowy. Kwestionowana regulacja dotyczy ulgi podatkowej, a więc instytucji stanowiącej wyjątek od zasady powszechności opodatkowania. Zarzut niekonstytucyjności podniesiony zaś został w związku z pozbawieniem określonej grupy podatników przewidzianego w niej prawa do zwolnienia od podatku. Zarzut ten nie dotyczy przy tym formy i sposobu wprowadzenia zaskarżonej regulacji, w szczególności jej wadliwości polegającej na nieprzestrzeganiu reguł uchwalania ustaw podatkowych, niezachowaniu precyzji przepisów podatkowych czy nierespektowaniu odpowiedniej *vacatio legis*.

W dziedzinie prawa daninowego skutki nałożenia na określoną grupę podmiotów określonej daniny publicznej lub wprowadzenia zwolnienia podatkowego zasadniczo nie powinny być oceniane w kategoriach wpływu na stan majątkowy podatników (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156).

W związku z powyższym należy uznać, że art. 64 ust. 1 Konstytucji nie jest adekwatnym wzorcem kontroli w niniejszej sprawie.

Z konstytucyjnej zasady równości, zawartej w art. 32 ustawy zasadniczej, wynika nakaz równego, czyli jednakowego traktowania wszystkich adresatów norm prawnych charakteryzujących się w takim samym stopniu tą samą, relewantną cechą. Takie ujęcie zasady równości dopuszcza zatem odmienne traktowanie osób, które takiej cechy nie posiadają. Ustalenie, czy zasada równości została w konkretnym przypadku rzeczywiście naruszona, wymaga zatem ustalenia kręgu adresatów, do których odnosi się budząca wątpliwości norma prawna, oraz wskazanie tych elementów, które są prawnie relewantne (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 29 czerwca 2001 r. sygn. K 23/00, OTK ZU Nr 5/2001, poz. 124; 14 lipca 2004 r., sygn. SK 8/03, OTK ZU Nr 7/A/2004, poz. 65 czy 5 września 2005 r., sygn. P 18/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 88).

Nie zawsze jednak odmienność potraktowania sytuacji podobnych jest konstytucyjnie niedopuszczalna, bo mogą zachodzić wypadki, gdy odmienność tego potraktowania będzie usprawiedliwiona. Wszelkie odstępstwa od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych muszą zawsze znajdować podstawę w odpowiednio przekonywających argumentach (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 lipca 2008 r., sygn. P 41/07, OTK ZU Nr 6/A/2008, poz. 109). Różnicowanie podmiotów prawa charakteryzujących się wspólną cechą istotną jest dopuszczalne (nie narusza zasady równości), ale warunkiem *sine qua non* jest jasno sformułowane kryterium, na podstawie którego owo zróżnicowanie jest dokonywane (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 16 grudnia 1997 r., sygn. K. 8/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 70 czy 24 lutego 1999 r., sygn. SK 4/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 24).

Kryterium to musi mieć charakter relewantny, czyli pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz ma służyć realizacji tego celu i treści. Innymi słowy - wprowadzone zróżnicowanie musi mieć charakter racjonalnie

uzasadniony. Kryterium różnicowania musi mieć charakter proporcjonalny oraz pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych. Musi ponadto pozostawać w związku z zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (*vide* - orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 1994 r., sygn. K. 3/94, OTK w 1994 r. cz. II, poz. 42).

Różnicowanie podmiotów prawa jest dopuszczalne na gruncie zasady równości, jeżeli jest zgodne z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą sprawiedliwości społecznej (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 maja 1998 r., sygn. K. 37/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 33). Zakazane jest natomiast różnicowanie niesprawiedliwe (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 października 1998 r., K. 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96).

Zasada sprawiedliwości społecznej nie jest przy tym tożsama z zasadą równości. O ile zasada równości zakłada jednakowe traktowanie podmiotów wyróżnionych według cechy relewantnej w danej sferze stosunków społecznych, o tyle zasada sprawiedliwości ujawnia, czy wybór danego kryterium wyodrębnienia był prawidłowy, adekwatny do sytuacji danego podmiotu (L. Garlicki, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2003, tom III, uwagi do art. 32, str. 58, 59).

Sprawiedliwość społeczna wyraża się w dążeniu do powstrzymywania się od kreowania nieusprawiedliwionych, niepopartych obiektywnymi wymogami i kryteriami przywilejów dla wybranych grup obywateli.

Art. 22 Konstytucji określa formalne i materialne przesłanki ograniczenia wolności działalności gospodarczej. W płaszczyźnie materialnej wymaga, aby ograniczenia te znajdowały uzasadnienie w *ważnym interesie publicznym*, a w płaszczyźnie formalnej - aby były wprowadzone *tylko w drodze ustawy*. Z art. 22 Konstytucji wynika zakaz ograniczania wolności działalności

gospodarczej w sposób z nim sprzeczny lub niezgodny z wymienionymi w nim warunkami. Dotycząc wolności prowadzenia działalności gospodarczej, sam tej wolności nie ustanawia. Stanowią ją przede wszystkim art. 20 Konstytucji oraz - w sposób uzupełniający i dotyczący pewnych wycinków tej wolności - inne normy konstytucyjne (m.in. art. 65 ust. 1 Konstytucji).

Zgodnie z art. 20 Konstytucji, *[s]poleczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej*. W przepisie tym została sformułowana zasada społecznej gospodarki rynkowej, która nadaje kształt ustrojowi gospodarczemu Rzeczypospolitej i określa kierunek dążeń państwa w tym zakresie, wskazując na zasadnicze elementy społecznej gospodarki rynkowej: wolność działalności gospodarczej, własność prywatną oraz dialog i współpracę partnerów społecznych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. K 8/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 72).

Do cech wolności prowadzenia działalności gospodarczej należy przede wszystkim możliwość wyboru działalności gospodarczej. Drugą istotną cechą wolności prowadzenia działalności gospodarczej jest wolność prowadzenia i wykonywania tej działalności niezakłóconej nieusprawiedliwionymi i nadmiernymi działaniami organów władzy publicznej. Wolność działalności gospodarczej (wolność gospodarcza) obejmuje nie tylko możliwość podejmowania i prowadzenia działalności, której zasadniczym celem jest osiągnięcie zysku, ale także możliwość podejmowania decyzji gospodarczych, w tym przede wszystkim wyboru przedmiotu działalności i prawnych form ich realizacji. Wolność prowadzenia działalności gospodarczej nie ma charakteru absolutnego, o czym świadczy brzmienie art. 22 Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunał Konstytucyjnego z dnia 5 kwietnia 2011 r., sygn. P 26/09, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 18 oraz przytoczone tam orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego).

Odnosnie art. 84 Konstytucji należy przypomnieć, że zgodnie z tym przepisem każdy obywatel jest do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Tym samym tylko ustawa może określać granice ingerencji państwa w sferę własności obywatela, nakładając na niego obowiązek zapłaty podatku. Jak już wcześniej wskazano w niniejszym stanowisku, art. 84 Konstytucji wprowadza zasadę powszechności i równości opodatkowania oraz jest zgeneralizowanym ujęciem zasady, że jednostki – adresaci Konstytucji – korzystają nie tylko z praw i wolności, ale mają również konstytucyjne obowiązki. Art. 84 Konstytucji ma też istotne znaczenie z punktu widzenia ochrony zaufania jednostki do państwa i do stanowionego przez nie prawa w sferze danin publicznych, która to zasada stanowi konstytucyjny element zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, OTK ZU Nr 4/A/2007, poz. 37). Zasada ta wymaga w szczególności, aby jednostka знаła treść i wysokość ciężających na niej obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie obowiązku daninowego.

Obowiązek określony w art. 84 regulowany jest także w art. 217 Konstytucji. W tym znaczeniu przepisy te powinny być interpretowane systemowo (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007r., sygn. SK 70/06, OTK ZU Nr 9/A/2007, poz. 103).

Art. 217 Konstytucji stanowi, iż nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

W art. 217 Konstytucji prawodawca konstytucyjny wyraził zasadę władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w polu jego władzy – w celu sfinansowania zadań państwa. Jednocześnie została w nim ustanowiona zasada wyłączności ustawy

w prawie podatkowym i określona materia, która może być uregulowana wyłącznie w drodze ustawy (*Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 r.*, pod red. J. Bocia, Wrocław 1998 r., str. 319).

Przystępując do merytorycznej oceny zasadności zarzutów podniesionych w skargach konstytucyjnych, konieczne jest wyraźne określenie wskazanego w nich przedmiotu kontroli.

Zarządzeniami sędziego Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 czerwca 2011 r., Skarżący został wezwany do usunięcia braków formalnych obydwu skarg konstytucyjnych m.in. przez dokładne określenie przedmiotu skarg poprzez wyjaśnienie, który ze wskazanych w tych skargach zakresów zaskarżenia konstytucyjności art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. ma związek z wydanym w sprawie Skarżącego ostatecznym orzeczeniem o przysługujących mu prawach lub wolnościach konstytucyjnych.

W wykonaniu tychże zarządzeń, w skierowanych do Trybunału Konstytucyjnego pismach z dnia 14 lipca 2011 r. Skarżący określił zakres zaskarżenia, wskazując, że podnoszone przez niego w obydwu skargach konstytucyjnych zarzuty niekonstytucyjności dotyczą art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d., w brzmieniu tegoż przepisu obowiązującym w dniu 1 stycznia 2005 r., w zakresie, w jakim zwolnienie nabycia przez zstępnego, w drodze darowizny, zakładu nie znajdowało zastosowania w przypadku darowania udziałów (ogółu praw i obowiązków) w spółce jawnej, której majątek stanowił zakład, powstałej w wyniku obligatoryjnego zgłoszenia do sądu rejestrowego spółki cywilnej na mocy art. 26 § 4 k.s.h., pomimo spełnienia wszelkich innych warunków uzyskania zwolnienia (pisma z dnia 14 lipca 2011 r., str. 1).

Niezależnie od doprecyzowania przez Skarżącego przedmiotu kontroli podkreślić trzeba, że zakres zaskarżenia art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d., określony w pkt I *petitum*, mieścił się w zakresie jego zaskarżenia określonym w pkt II *petitum* obydwu skarg konstytucyjnych.

Uznać zatem należy, że przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie jest wymieniony przepis u.p.s.d., w brzmieniu z dnia 1 stycznia 2005 r., w zakresie wskazanym w powołanych pismach procesowych z dnia 14 lipca 2011 r.

Przepis art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. w brzmieniu obowiązującym w dniu 1 stycznia 2005 r. stanowił:

Art. 4. 1. Zwalnia się od podatku:

(...)

10) nabycie przez małżonka lub zstępnych w drodze spadku lub darowizny zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego, usługowego lub jego części, pod warunkiem, że zakład ten będzie prowadzony przez nabywcę w stanie niepogorszonym przez okres co najmniej 5 lat od dnia przyjęcia spadku lub darowizny; niedotrzymanie tych warunków powoduje utratę zwolnienia od podatku, z wyjątkiem niemożności dalszego prowadzenia tej działalności na skutek zdarzeń losowych; w wypadkach tych podatek obniża się proporcjonalnie do okresu prowadzenia działalności przez spadkobiercę lub obdarowanego;

Cytowane brzmienie zostało nadane art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. ustawą z dnia 29 czerwca 1995 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 85, poz. 428), która weszła w życie z dniem 24 sierpnia 1995 r. Przepis ten obowiązywał do dnia 1 stycznia 2007 r., kiedy to został uchylony ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629 ze zm.).

W sprawach, na tle których zostały skierowane skargi konstytucyjne, do przekształcenia spółki cywilnej w spółkę jawną doszło na podstawie art. 26 § 4 k.s.h., w brzmieniu tegoż przepisu przyjętym w tekście pierwotnym k.s.h. (Dz. U. z 2000 r. Nr 94, poz. 1037). Przepis ten stanowił:

Art. 26. (...)

§ 4. Przepisy § 1-3 stosuje się również do spółki, o której mowa w art. 860 Kodeksu cywilnego (spółki cywilnej), jeżeli jej przychody netto ze sprzedaży towarów lub świadczenia usług w każdym z dwóch kolejnych lat obrotowych osiągnęły równowartość w walucie polskiej co najmniej 400.000 EURO (przedsiębiorstwo większych rozmiarów). Z chwilą wpisu do rejestru spółka ta staje się spółką jawną.

Przepis art. 26 § 4 k.s.h. został zmieniony z dniem 15 stycznia 2004 r. ustawą z dnia 12 grudnia 2003 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 229, poz. 2276), otrzymując brzmienie:

Art. 26 (...)

§ 4. Spółka, o której mowa w art. 860 Kodeksu cywilnego (spółka cywilna), może być przekształcona w spółkę jawną. Przekształcenie wymaga zgłoszenia do sądu rejestrowego przez wszystkich współników. Jeżeli przychody netto spółki cywilnej w każdym z dwóch ostatnich lat obrotowych osiągnęły wartość powodującą, zgodnie z przepisami o rachunkowości, obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych, zgłoszenie jest obowiązkowe i powinno nastąpić w terminie trzech miesięcy od zakończenia drugiego roku obrotowego. Przepisy § 1-3 stosuje się odpowiednio.

Kolejna zmiana tego przepisu została wprowadzona z dniem 8 stycznia 2009 r. ustawą z dnia 23 października 2008 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 217, poz. 1381). Aktualnie przepis ten stanowi:

Art. 26. (...)

§ 4. Spółka, o której mowa w art. 860 Kodeksu cywilnego (spółka cywilna), może być przekształcona w spółkę jawną. Przekształcenie wymaga zgłoszenia do sądu rejestrowego przez wszystkich współników. Przepisy § 1-3 stosuje się odpowiednio.

Jak już wskazano, w niniejszej sprawie zarzut niekonstytucyjności wiąże się z przyjęciem w orzecznictwie sądowoadministracyjnym wykładni art. 4

ust. 1 pkt 10 u.p.s.d., przy której zwolnienie od podatku od spadków i darowizn nie ma zastosowania w przypadku nabycia przez zstępnego w drodze darowizny udziałów w spółce jawnej.

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, oceniając konstytucyjność treści zapisanej w danym przepisie, powinno się uwzględniać taką jego wykładnię, jaka ustabilizowała się w orzecznictwie sądowym. Konieczne jest przy tym, aby wykładnia miała już utrwalony charakter, a więc znalazła jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego lub Naczelnego Sądu Administracyjnego. Przyjmuje się wówczas, że przepis zyskał rozumienie przyjęte w tej wykładni. To rozumienie przepisu przyjmuje się jako podstawę oceny jego konstytucyjności. Jeżeli zatem utrwalona i konsekwentna praktyka stosowania prawa w sposób bezsporny ustaliła wykładnię danego przepisu, to przedmiotem kontroli konstytucyjności jest norma prawna dekodowana z danego przepisu, zgodnie z ustaloną praktyką (*vide* - postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 19 lipca 2005 r., sygn. SK 37/04, OTK ZU nr 7/A/2005, poz. 87; 16 października 2007 r., sygn. SK 13/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 115 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 24 czerwca 2008 r., sygn. SK 16/06, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 85 i 2 czerwca 2009 r., sygn. SK 31/08, OTK ZU nr 6/A/2009, poz. 83 oraz powołane w nich orzecznictwo).

Zauważyć należy w związku z tym, że przed wydaniem powoływanej wcześniej uchwały NSA z dnia marca 2009 r., w odniesieniu do tego, czy w stanie prawnym obowiązującym w 2004 r. nabycie darowizny udziałów w spółce jawnej było nabyciem zakładu (jego części) w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d., w orzecznictwie sądów administracyjnych brak było jednolitej linii orzeczniczej.

W orzecznictwie prezentowano pogląd, zgodnie z którym nabycie udziału w rzeczach i prawach majątkowych związanych z przedsiębiorstwem prowadzonym w formie spółki jawnej wyczerpywało definicję nabycia części

zakładu w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. (*vide* – wyroki WSA: w Bydgoszczy z dnia 29 czerwca 2004 r., sygn. I SA/Bd 120/04, LEX nr 149427; w Białymstoku z dnia 5 marca 2008 r., sygn. I SA/Bk 26/08, LEX nr 464273).

Wyrażane było również stanowisko, że nabycie w drodze darowizny udziałów w spółce jawnej nie jest równoznaczne z nabyciem części zakładu (rzeczy i praw majątkowych wchodzących w skład zakładu), lecz stanowi nabycie praw majątkowych i - jako takie - nie korzysta ze zwolnienia z podatku od spadków i darowizn na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. (*vide* – wyroki: NSA z dnia 11 października 2007 r., sygn. II FSK 1138/06, LEX nr 437845; WSA w Szczecinie z dnia 25 października 2007 r., sygn. I SA/Sz 58/07, LEX nr 361369 oraz postanowienie NSA z dnia czerwca 2008 r., sygn.

, LEX nr).

W powoływanej uchwale siedmiu sędziów NSA z dnia marca 2009 r., sygn. (ONSAiWSA z 2009 r., nr , poz.) przyjęto, że *w stanie prawnym obowiązującym w 2004 r. nabycie w drodze darowizny udziałów w spółce jawnej nie mieści się w definicji nabycia zakładu lub jego części w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514 ze zm.)*.

Zauważyć należy, że, zgodnie z art. 269 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), *jeżeli jakikolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podziela stanowiska zajętego w uchwale składu siedmiu sędziów, całej Izby albo w uchwale pełnego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi*.

Z przepisu tego wynika ogólnie wiążąca moc uchwał powiększonego składu NSA, której istota sprowadza się do tego, że stanowisko zajęte w takiej uchwale wiąże pośrednio wszystkie składy orzekające sądów administracyjnych.

Dopóki więc nie nastąpi zmiana tego stanowiska, dopóty sądy administracyjne powinny je respektować. Przepis ten nie pozwala żadnemu składowi sądu administracyjnego rozstrzygnąć innej sprawy w sposób sprzeczny ze stanowiskiem zawartym w uchwale powiększonego składu NSA. Skład orzekający, który nie podziela wspomnianego stanowiska, może jedynie ponownie przedstawić dane zagadnienie odpowiedniemu składowi powiększonemu (*vide* – wyrok WSA w Poznaniu z dnia 21 października 2009 r., sygn. III SA/Po 674/09, LEX nr 574022).

Wskazany charakter prawny uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia marca 2009 r. oraz późniejsze orzeczenia sądów administracyjnych, w których aprobowano dokonaną tam wykładnię tegoż przepisu (*vide* – wyroki NSA z dnia czerwca 2009 r.: sygn. , LEX nr oraz sygn. , LEX nr czy wyrok WSA w Poznaniu z dnia 21 października 2009 r., sygn. III SA/Po 674/09, *op. cit.*) pozwalają na przyjęcie, że w orzecznictwie sądów administracyjnych została ukształtowana jednolita, powszechna i stała wykładnia art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d., zgodnie z którą nabycie przez zstępnego w drodze darowizny udziałów w spółce jawnej nie jest nabyciem zakładu lub jego części, a tym samym nie jest zwolnione od podatku od spadków i darowizn na podstawie tegoż przepisu.

Tym samym dopuszczalna jest kontrola konstytucyjności normy dekodowanej z tego przepisu, w jego rozumieniu przyjętym w przedmiotowej uchwale.

Ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym oraz ma względną swobodę w dziedzinie kształtowania dochodów i wydatków państwa. Ma zatem, wynikającą z zasady podział władz (art. 10 Konstytucji), swobodę w kształtowaniu obowiązków podatkowych obywateli i innych podmiotów. Jest to konsekwencją

uznania nakładania podatków za kluczowy instrument kształtowania polityki państwa.

Dokonując konstytucyjnoprawnej oceny kwestionowanego przepisu, trzeba przede wszystkim uwzględnić rodzaj uregulowanej w nim materii. Przepis ten dotyczy bowiem zwolnienia podatkowego, która to okoliczność nakazuje przyjęcie określonej perspektywy oceny zgodności tego przepisu z Konstytucją.

Jak już wcześniej wskazano, w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalony jest pogląd akcentujący, wyrażony w art. 84 Konstytucji, powszechny wymiar obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków. Instytucja zwolnienia podatkowego sama w sobie stanowi zaś wyjątek od konstytucyjnej zasady powszechności opodatkowania.

Władza ustawodawcza ma przy tym daleko idącą swobodę w kształtowaniu prawa daninowego, w ramach której mieści się możliwość wyboru między różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 3 listopada 1998 r., sygn. K. 12/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 98; 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1). Swoboda przysługująca ustawodawcy rysuje się szczególnie wyraźnie właśnie w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych, zwłaszcza gdy chodzi o ich znoszenie lub ograniczanie (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103 oraz wskazane tam orzecznictwo).

Organy władzy ustawodawczej, mając szeroki zakres wyboru między różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, dysponują możliwością wykorzystania ulgi podatkowej jako instrumentu służącego realizacji określonej polityki państwa w danej dziedzinie życia społecznego (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95). Dobór środków i metod realizacji tej polityki należy do ustawodawcy.

Stąd też można mówić także o daleko idącej swobodzie w ustanawianiu zwolnień od podatków, jeżeli zwolnienia te, mające charakter wyjątków od zasady powszechności obciążeń podatkowych, są usprawiedliwione celami społeczno-gospodarczymi, znajdującymi uzasadnienie w wartościach chronionych konstytucyjnie.

Następstwem swobody ustawodawcy w kształtowaniu prawa daninowego jest ograniczenie kompetencji Trybunału Konstytucyjnego, który nie jest uprawniony do oceny celowości poszczególnych rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę. Trybunał może ingerować w tę dziedzinę wówczas, gdy unormowania ustawowe poddawane kontroli godzą w sposób oczywisty w inne normy, zasady lub wartości konstytucyjne. Nie ma w każdym razie podstaw do ingerencji, gdy ustawodawca wybrał jeden z możliwych wariantów uregulowania danej kwestii, nawet w razie wątpliwości, czy wybrał wariant najlepszy (*vide* - K. Działocha, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom III, pod red. L. Garlickiego, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2003 r., komentarz do art. 84 Konstytucji, str. 3). Kwestia politycznej lub ekonomicznej zasadności przyjętych w tym zakresie rozwiązań pozostaje w zasadzie poza kognicją Trybunału Konstytucyjnego (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6).

W niniejszej sprawie zarzut niekonstytucyjności wiąże się z wyłączeniem przez kwestionowaną normę zwolnienia podatkowego w stosunku do darowizny udziałów w spółce jawnej, w sytuacji gdy ma ono zastosowanie do darowizny udziałów w spółce cywilnej – co w konsekwencji prowadzi do zróżnicowania sytuacji prawnopodatkowej nabywców udziałów w spółce jawnej, którzy mają obowiązek zapłacenia podatku od darowizny udziałów w tej spółce, w stosunku do nabywców udziałów spółki cywilnej, zwolnionych od podatku z tytułu darowizny udziałów w spółce cywilnej.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia przez zaskarżoną regulację konstytucyjnej zasady równości w zakresie obowiązku ponoszenia ciężarów podatkowych stwierdzić trzeba, że w niniejszej sprawie zasada ta wiąże się nie tyle z koniecznością wywiązania się z tegoż obowiązku, ile raczej z możliwością jego niewykonania przez określoną grupę podatników z tytułu prawa do zwolnienia podatkowego.

Zasadniczego znaczenia nabiera więc ocena, czy ustawodawca, ustanawiając opisany wyżej rodzaj zwolnienia podatkowego, wyznaczył krąg podmiotów uprawnionych do jego wykorzystania z poszanowaniem wymienionych zasad i wartości konstytucyjnych. Trzeba przy tym zauważyć, że zarzuty Skarżącego nie zmierzają do wykazania wadliwości ustawowej regulacji wprowadzającej samo zwolnienie podatkowe, ale kierują się przeciwko, wynikającemu z art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d., pozbawieniu prawa do tego zwolnienia obdarowanych w przypadku, gdy przedmiotem darowizny są udziały w spółce jawnej.

Jak wynika z przytaczanego w niniejszym stanowisku orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, dla stwierdzenia naruszenia przez zaskarżony przepis konstytucyjnej zasady równości, konieczne jest wykazanie nierównego potraktowania podmiotów podobnych.

Podstawowego znaczenia nabiera więc ustalenie "cechy istotnej", przesądzającej o uznaniu porównywanych podmiotów za podobne lub odmienne. Dopiero bowiem stwierdzenie, że prawo nie traktuje podmiotów podobnych w sposób podobny (a więc wprowadza zróżnicowanie), prowadzić może do postawienia pytania, czy takie zróżnicowanie jest dopuszczalne w świetle zasady równości (*vide* - L. Garlicki, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom III, pod red. L. Garlickiego, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2003 r., komentarz do art. 32 Konstytucji, str. 7). Ustawodawcy przysługuje przy tym swoboda określenia cechy relewantnej, według której dokonywane jest zróżnicowanie sytuacji prawnej poszczególnych adresatów

norm. Przyjmować należy domniemanie, że ustawodawca działa w tej mierze zgodnie z Konstytucją, a więc sam dobór cech relewantnych, jak i przeprowadzane na ich podstawie klasyfikacje korzystają z domniemania konstytucyjności (*vide* - L. Garlicki, *op. cit.*, str. 18).

Rozumienie zasady równości uwzględniać musi przy tym dziedzinę stosunków, jakich dotyczy regulacja prawna wprowadzająca określone zróżnicowanie. Im słabsza bowiem ranga czy ochrona wolności, prawa lub innej konstytucyjnej wartości "towarzyszącej" dokonywanemu zróżnicowaniu, tym większa swoboda pozostawiona jest ustawodawcy do stosowania takich cech relewantnych, które wprowadzają to zróżnicowanie, *i tym większa winna być gotowość Sądu Konstytucyjnego do akceptowania odmiennego traktowania sytuacji w zasadzie podobnych* (L. Garlicki, *op. cit.*, str. 19). Priorytet przyznawany jest przede wszystkim ochronie praw i wolności osobistych w relacji, np., do kategorii praw ekonomicznych, z którymi w ścisłym funkcjonalnym związku pozostaje zagadnienie obowiązków podatkowych. W tym kontekście należy podkreślić brak podstaw do przypisywania szczególnej (konstytucyjnej) rangi prawnej, powiązanej z tymi obowiązkami, instytucji ulg i zwolnień podatkowych. Ustawodawca może więc swobodnie decydować o ulgach i zwolnieniach podatkowych, ponieważ o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47).

W świetle powyższego konieczne jest przede wszystkim ustalenie, czy kwestionowana norma prawna, dekodowana z art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d., istotnie prowadzi do niekonstytucyjnego zróżnicowania podmiotów obdarowanych udziałami w spółce jawnej oraz w spółce cywilnej w kontekście prawa do wykorzystania przewidzianego w tym przepisie zwolnienia podatkowego.

W skargach konstytucyjnych podniesiono, że cechą wyróżniającą podmioty, będące adresatami zwolnienia podatkowego określonego w art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d., *są więzy pokrewieństwa i sposób nabycia zakładu.*

Zauważyć w związku z tym należy, że zwolnienie od podatku, określone w art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d., miało zastosowanie w przypadku łącznego spełnienia przez podatnika następujących warunków:

- przedmiot nabycia w drodze darowizny stanowi zakład wytwórczy, budowlany, handlowy, usługowy lub jego część,
- nabycie w drodze darowizny następuje między małżonkami lub między wstępnym a zstępnymi,
- nabyty zakład będzie prowadzony w stanie niepogorszonym przez okres co najmniej 5 lat od dnia przyjęcia spadku lub darowizny.

Pojęcie zakład wytwórczy, budowlany, handlowy, usługowy lub jego część obejmuje zespół składników materialnych i niematerialnych przeznaczonych do prowadzenia określonych działań gospodarczych. Użycie w art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. zwrotu *zakładu (...) lub jego części* nie daje podstaw do ograniczenia zakresu stosowania tego przepisu do fizycznej wydzielonej części zakładu, z wyłączeniem jego stosowania n.p. do ułamkowej części zakładu (*vide* – wyrok NSA z dnia czerwca 2009 r., sygn.).

Zwolnienie podatkowe z art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. dotyczy wyłącznie darowizny na rzecz małżonka lub zstępnym, której przedmiotem jest zakład wytwórczy, budowlany, handlowy, usługowy lub jego część.

Cechą relewantną, z punktu widzenia przedmiotowego zwolnienia podatkowego, nie jest zatem tylko sposób nabycia (tj. w drodze darowizny) oraz stopień pokrewieństwa pomiędzy obdarowanym i darczyńcą (zstępnym i małżonkowie), ale także nabycie przez obdarowanego zakładu (jego części).

Będąc przedmiotem kontroli norma prawna, dekodowana z art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d., wyłącza możliwość zastosowania zwolnienia podatkowego

w odniesieniu do nabycia przez zstępnego w drodze darowizny udziałów w spółce jawnej, gdyż nie stanowi ono nabycia zakładu (jego części) prowadzonego jako spółka jawna, którego właścicielem jest ta spółka.

Naruszenia w zaskarżonej regulacji konstytucyjnej zasady równości można byłoby upatrywać w sytuacji, w której prawodawca dokonałby dyskryminujących dyferencjacji w ramach jednolitej kategorii podmiotów uprawnionych do określonego w tym przepisie zwolnienia podatkowego.

W odniesieniu do prawa do zwolnienia podatkowego z art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d., nabywcy udziałów w spółce jawnej i nabywcy udziałów w spółce cywilnej mogliby zostać zaliczeni do podmiotów podobnych, gdyby obydwie te kategorie podmiotów nabywały w drodze darowizny tychże udziałów zakład wytwórczy, budowlany, handlowy, usługowy lub jego część.

W tym zaś zakresie sytuacja obydwu grup podatników jest odmienna.

Nabywcy udziałów w spółce jawnej nie nabywają bowiem w ten sposób majątku zakładu prowadzonego w formie tej spółki.

Wynika to z tego, że wspólnicy spółki jawnej nie mogą przekazać w formie darowizny zakładu (jego części), gdyż nie są oni uprawnieni do tegoż zakładu, stanowiącego własność spółki jawnej. Obdarowani nie mogą więc nabyć od nich składników majątku zakładu prowadzonego jako spółka jawna, co wyłącza ich prawo do skorzystania ze zwolnienia podatkowego.

Spółka jawna jest spółką osobową, która prowadzi przedsiębiorstwo pod własną firmą, a nie jest inną spółką handlową. Zgodnie z definicją przyjętą w art. 55¹ Kodeksu cywilnego, przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej. Zawarta w art. 55¹ Kodeksu cywilnego definicja przedsiębiorstwa (zakładu) odrywa to pojęcie od podmiotu, do którego zakład należy, kładąc nacisk na składniki materialne i niematerialne oraz ich połączenie organizacyjne i funkcjonalne. Tak rozumiane przedsiębiorstwo może stanowić własność osoby fizycznej, jak i spółki prawa handlowego (*vide* – wyroki: NSA

z dnia 8 kwietnia 2003 r., sygn. IV CKN 51/01, LEX nr 78892 i WSA w Łodzi z dnia 9 października 2007 r., sygn. I SA/Łd 315/07, LEX nr 437745).

W obrocie wobec osób trzecich podmiotem działającym jest sama spółka jawna, a nie jej wspólnicy (*vide* – S. Sołtysiński [w:] S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, J. Szwaja, M. Tatarska w: *Kodeks spółek handlowych. Komentarz do art. 1-150*, tom I, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2006 r., str. 162). W przypadku prowadzenia działalności gospodarczej w formie spółki jawnej podmiotem prowadzącym działalność, czyli przedsiębiorcą, jest ta spółka. Wspólnicy w osobowej spółce handlowej mogą być uznani za prowadzących działalność przedsiębiorców jedynie pośrednio, w sensie ekonomicznym, a nie prawnym (*vide* – A. Szajkowski [w:] *System Prawa Prywatnego*, tom 16, *Prawo spółek osobowych*, pod. red. A. Szajkowskiego, Wydawnictwo C.H. Beck, Instytut Nauk Prawnych PAN, Warszawa 2008 r., str. 54).

W spółce jawnej odpowiedzialność za swe zobowiązania ponosi przede wszystkim sama spółka jako samodzielny podmiot prawa cywilnego. Każdy wspólnik odpowiada co prawda za zobowiązania spółki bez ograniczenia całym swoim majątkiem solidarnie z pozostałymi wspólnikami oraz spółką (art. 22 § 2 k.s.h.), ale odpowiedzialność ta ma charakter subsydiarny. Zgodnie bowiem z art. 31 § 1 k.s.h., wierzyciel może prowadzić egzekucję z majątku wspólnika dopiero wtedy, gdy egzekucja z majątku spółki okaże się bezskuteczna (*vide* - A. Szajkowski, *op. cit.*, str. 81).

Zgodnie z art. 8 k.s.h., spółka osobowa, a więc - stosownie do art. 4 § 1 pkt 1 k.s.h. - także spółka jawna, może we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe, zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywana. Wynika z tego przepisu, iż spółka jawna posiada zdolność prawną w zakresie prawa materialnego i zdolność procesową, która jest odrębna od zdolności prawnej czy procesowej, jaka przysługuje samemu wspólnikowi. Spółka jawna ma więc zdolność do nabywania praw

i obowiązków we własnym imieniu. Konsekwencją przyznania spółce jawnej zdolności prawnej jest posiadanie przez nią własnego majątku, który jest majątkiem odrębnym od majątku jej wspólników (*vide* – K. Szczepański, *Podatek dochodowy w spółkach prawa handlowego*, Warszawa 2002 r., str. 33). Zgodnie z art. 28 k.s.h., majątek spółki jawnej stanowi wszelkie mienie wniesione jako wkład lub nabyte przez spółkę w czasie jej istnienia (*vide* – S. Sołtysiński, [w:] Sołtysiński, Szajkowski, Szumański, Szwaja, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz* - Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2001 r., tom 1, str. 108-114). Majątek spółki jawnej stanowi więc jej wyłączną własność, jako odrębnego podmiotu. Nie jest zaś współwłasnością jej wspólników (*vide* – postanowienie NSA z dnia czerwca 2008 r., sygn. , LEX nr ; wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 października 2007 r., sygn. I SA/Łd 315/07, LEX nr; uchwała NSA z dnia marca 2009 r., sygn. , *op. cit.*; wyrok NSA z dnia czerwca 2009 r., sygn. , *op. cit.*).

Mienie wniesione do spółki jawnej, jak również mienie nabyte przez tę spółkę w czasie jej trwania, stanowi zatem majątek spółki, a nie majątek wspólny jej uczestników, jak to ma miejsce w przypadku spółki cywilnej.

Ustawodawca, przyznając spółce jawnej zdolność do nabywania praw majątkowych (art. 8 k.s.h.) oraz rozstrzygając o tym, do kogo należy mienie nabyte w czasie trwania spółki (art. 28 k.s.h.), przesądził zatem o tym, że, mając określone udziały w spółce, wspólnicy nie są zarazem właścicielami jej majątku. Spółka jawna jest bowiem podmiotem, a nie przedmiotem prawa własności. Wspólnicy spółki jawnej nie mogą więc dokonać skutecznej prawnie darowizny zakładu lub jego części, gdyż nie są współuprawnieni do jej majątku.

Wspólnik spółki jawnej może dokonać darowizny jedynie swoich praw i obowiązków jako wspólnika tej spółki. Nie może przekazać w formie darowizny uprawnień do składników majątku spółki jawnej, których nie posiada. Tym samym praw takich nie może nabyć obdarowany. Nie może zatem nastąpić nabycie w drodze darowizny majątku takiego zakładu.

Nabycie prawa majątkowego w postaci udziału w spółce jawnej nie jest w związku z tym nabyciem na własność jakiegokolwiek ze składników majątkowych przedsiębiorstwa (zakładu), jakim jest ta spółka.

Uzyskując, w drodze darowizny, udziały w spółce jawnej, obdarowany nabywa ogół praw majątkowych, z którymi związany jest stosunek członkostwa w spółce. Z ich posiadaniem wiąże się posiadanie określonych praw i obowiązków wynikających z przepisów k.s.h. Obdarowany nie staje się jednak przez to właścicielem zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego, usługowego albo jego części (rzeczy i praw majątkowych) prowadzonego jako spółka jawna.

Jeszcze raz podkreślić trzeba, że przedmiotem darowizny udziału w spółce jawnej może być jedynie pewien zespół praw i obowiązków przysługujących darczyńcy jako współnikowi tej spółki, nie zaś same składniki majątkowe wchodzące w skład zakładu prowadzonego jako spółka jawna (*vide* – R. Szymkowiak, G. Wiśniowski, *Zwolnienie od podatku od spadków i darowizn przy nabyciu przedsiębiorstwa od członków rodziny*, Przegląd Podatkowy z 2006 r., nr 9, str. 4).

Odmiennie przedstawia się sytuacja prawna osób nabywających w drodze darowizny udziały od współników w spółce cywilnej.

Spółka cywilna jest stosunkiem prawnym powstałym na podstawie umowy, przez którą jej strony, czyli współnicy, zobowiązują się do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego przez działanie w sposób oznaczony, w szczególności przez wniesienie wkładów. Jego źródłem jest umowa obligacyjna, która wywołuje również skutki z zakresu prawa rzeczowego. Jest to specyficzny stosunek prawny, gdyż jego podmioty tworzą rodzaj korporacji, stanowią grupę osób współdziałających dla osiągnięcia zamierzonego - wspólnego dla wszystkich celu (art. 860 k.c.). W postanowieniu z 11 marca 1998 r. (sygn. akt III CZP 2/98, "Prokuratura i Prawo" nr 6/1998) Sąd Najwyższy scharakteryzował spółkę cywilną jako spółkę osobową, organizację

wspólników, związanych wspólnością w celu gospodarczym i współwłasnością łączną w odniesieniu do zgromadzonego majątku spółki. Podmiotowość prawna przysługuje w niej tylko wspólnikom.

Na gruncie prawa cywilnego spółka cywilna nie jest podmiotem prawnym odrębnym od wspólników, lecz tylko wielostronnym stosunkiem zobowiązaniowym łączącym wspólników (*vide* – wyrok NSA z dnia 10 października 2008 r., sygn. II GSK 366/08, LEX nr 505260). W orzecznictwie sądowym utrwalony jest pogląd, że spółka prawa cywilnego nie ma osobowości prawnej ani zdolności prawnej w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej (*vide* - uchwała 7 sędziów SN z dnia 31 marca 1993 r., sygn. III CZP 176/92, OSNCP z 1993 r. Nr 10, poz. 171; uchwała 7 sędziów SN z dnia 26 stycznia 1996 r., sygn. III CZP 111/95, OSNCP z 1996 r. Nr 5, poz. 63; wyrok SN z 28 października 2003 r., I CK 201/02, Lex 151608).

W spółce cywilnej wspólnicy odpowiadają całym swoim majątkiem za jej zobowiązania. Odpowiedzialność ta ma charakter solidarny, co oznacza, iż wierzyciel spółki może żądać zapłaty zarówno z majątku spółki, jak i majątków poszczególnych wspólników.

Członkostwo w spółce cywilnej należy odróżnić od udziału we wspólnym majątku. Wspólność majątku jest bowiem konsekwencją zawarcia umowy spółki i jest pochodna wobec stosunku prawnego podstawowego, o charakterze osobistym, którym jest stosunek zobowiązaniowy spółki. W doktrynie przyjmuje się, że prawo do członkostwa w spółce jest w istocie tożsame z prawem do udziału w majątku wspólnym wspólników [K. Pietrzykowski (w:) K. Pietrzykowski, *Kodeks cywilny. Komentarz*, tom II, Warszawa 2004 r., str. 554].

Poprzez majątek spółki cywilnej należy rozumieć majątek wspólny wspólników. Jest to współwłasność łączna, a więc każdy ze wspólników jest właścicielem całego majątku spółki.

Spółka cywilna, odmiennie niż spółka jawna, nie jest więc właścicielem majątku wchodzącego w skład prowadzonego w jej ramach zakładu (przedsiębiorstwa). Mimo istnienia spółki, własność składników tego majątku przysługuje jej wspólnikom.

Wspólnik spółki cywilnej, jako mający status współuprawnionego do jej majątku, przekazując swój udział w tej spółce, przenosi w ten sposób na rzecz obdarowanego majątek zakładu (jego część) prowadzonego w formie spółki cywilnej. Przekazanie przez wspólnika spółki cywilnej w drodze darowizny udziału w tej spółce oznacza więc nabycie przez obdarowanego zakładu (jego części).

W świetle wskazanej wcześniej cechy relewantnej, jaką jest nabycie w drodze darowizny majątku zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego, usługowego lub jego części, pomiędzy podmiotami nabywającymi w drodze darowizny udziały w spółce jawnej i spółce cywilnej występuje zatem zasadnicza różnica, uniemożliwiająca uznanie ich za podmioty podobne.

Jak już podniesiono, obdarowani udziałami w spółce jawnej nie nabywają w ten sposób zakładu (jego części), prowadzonego jako spółka jawna.

Nabywcy udziałów w spółce cywilnej poprzez darowiznę tychże udziałów nabywają zaś zakład (jego część), prowadzony w formie spółki cywilnej.

Wskazana odmiennność sytuacji prawnej wymienionych grup podatników uzasadnia ich zróżnicowanie, przyjęte w kwestionowanej regulacji. Jest to zgodne z art. 32 ust. 1 Konstytucji, który dopuszcza różnicowanie podmiotów odmiennych.

Nie można zatem uznać, że kwestionowana regulacja dyskryminuje nabywców udziałów w spółce jawnej, przekazanych im w drodze darowizny przez wspólników spółki jawnej.

W świetle powyżej przedstawionej argumentacji uznać należy, że dokonane w kwestionowanej regulacji wyodrębnienie nabywców udziałów

w spółce jawnej, jako kategorii podmiotów nieuprawnionych do zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d., nie narusza konstytucyjnej zasady równości.

Uzasadnione jest zatem przyjęcie, że zaskarżona regulacja jest zgodna z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Regulacja ta nie narusza także, wyrażonej w art. 2 Konstytucji, zasady sprawiedliwości społecznej, gdyż nie kreuje nieusprawiedliwionych, niepopartych obiektywnymi wymogami i kryteriami przywilejów podatkowych dla wybranych grup podatników. Zauważyć należy, że kwestionowana regulacja, wyłączając zwolnienie od podatku określonej grupy podatników, z uwagi na nienabycie przez nich majątku zakładu w drodze darowizny udziałów w spółce jawnej, prowadzi do wykonania obowiązku podatkowego w sytuacji braku obiektywnych przesłanek do zastosowania zwolnienia podatkowego.

Podkreślić ponadto należy, że *[d]okonywanie oceny, czy poszczególne rozwiązania podatkowe czynią zadość zasadzie sprawiedliwości społecznej, wymagałoby od Trybunału Konstytucyjnego wkroczenia w dziedzinę, która z istoty swej należy do ustawodawcy, powołanego do formułowania ocen politycznych. Ingerencja Trybunału musi ograniczać się do sytuacji drastycznych ...* (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 października 1995 r., sygn. K. 8/95, OTK ZU Nr 2/1995, poz. 8).

Kwestionowana regulacja nie narusza także art. 84 Konstytucji, w szczególności określonej w tej normie konstytucyjnej zasady sprawiedliwości podatkowej, pojmowanej jako reguła kształtowania podatków według zasady równości i powszechności.

Zasada powszechności opodatkowania w znaczeniu podmiotowym oznacza, że obowiązek podatkowy powinien spoczywać na wszystkich, gdyż wszyscy muszą przyczyniać się do pokrywania wspólnych potrzeb. Wyrazem tej zasady jest również to, że wszystkie podmioty są tak dalece opodatkowane, jak

określają to ustawy podatkowe (*vide* - E. Fojcik – Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym*, [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, str. 389). W znaczeniu przedmiotowym wymieniona zasada polega na objęciu podatkiem wszystkich zdarzeń faktycznych i prawnych, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy.

W tym kontekście po raz kolejny podnieść wypada, że kwestionowana regulacja wyłącza zwolnienie podatkowe w podatku od darowizny, której przedmiotem są udziały w spółce jawnej. Regulacja ta nie nakłada nowego obowiązku podatkowego na obdarowanego czy darczyńcę. Obowiązek podatkowy z tytułu darowizny udziałów w spółce jawnej wynika z art. 1 ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. Przepis ten nie jest zaś przedmiotem zaskarżenia w niniejszej sprawie.

Szczególnego podkreślenia wymaga przy tym, że ani z art. 217 Konstytucji, ani też z innych przepisów ustawy zasadniczej nie wynika, aby obowiązkiem ustawodawcy, nakładającego określony podatek, było jednocześnie wprowadzanie ulg i zwolnień od tegoż podatku. Prawo do ulgi podatkowej nie jest więc prawem gwarantowanym przez Konstytucję, która dopuszcza jej wprowadzenie przez ustawodawcę, jako wyjątku od konstytucyjnego obowiązku uiszczania podatków, o którym mowa w art. 84 ustawy zasadniczej.

Ponownie podkreślić należy, że kwestionowana regulacja, wyłączając zwolnienie od podatku od spadków i darowizn nabycia w drodze darowizny udziałów w spółce jawnej – z uwagi na to, iż nie obejmuje ona zakładu lub jego części – prowadzi do realizacji obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych w postaci podatków, wynikającego właśnie z art. 84 Konstytucji.

Zaskarżona regulacja nie narusza także obowiązku ustawodawcy kształtowania podatków według zasady równości. W tym zakresie odpowiednie

zastosowanie ma argumentacja dotycząca zgodności zaskarżonej normy z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Niezasadny jest także zarzut naruszenia przez kwestionowaną regulację wolności prowadzenia działalności gospodarczej, wywiedzionej z art. 20 i art. 22 Konstytucji.

Jak już wcześniej podniesiono, kwestionowana norma prawna wyłącza zastosowanie zwolnienia podatkowego w przypadku nabycia w drodze darowizny udziałów w spółce jawnej i nie nakłada nowego obowiązku podatkowego.

Nie można uznać, że wyłączenie na jej podstawie możliwości zastosowania zwolnienia podatkowego w odniesieniu do podatników, którzy nabyli w drodze darowizny udziały w spółce jawnej, narusza wolność prowadzenia przez nich działalności gospodarczej w postaci samodzielnego podejmowania przez osoby fizyczne, będące wspólnikami spółki jawnej i prowadzące w tej formie zakład wytwórczy, budowlany, handlowy, usługowy, decyzji gospodarczych dotyczących wyboru rodzaju (przedmiotu) działalności.

Kwestionowana regulacja nie nakłada też obowiązku prowadzenia działalności gospodarczej w formie spółki jawnej.

W sprawach, na tle których zostały skierowane skargi konstytucyjne, obowiązek prowadzenia zakładu w formie spółki jawnej wynikał z art. 26 § 4 k.s.h., który nie jest przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie. Podkreślić przy tym należy, że przekształcenie na podstawie tegoż przepisu spółki cywilnej w spółkę jawną nastąpiło 5 lat przed dokonaniem darowizny udziałów w spółce jawnej na rzecz Skarżącego.

Niezależnie od powyższego, przy ocenie konstytucyjności kwestionowanej regulacji warto odwołać się także do argumentacji przytoczonej w uzasadnieniu cytowanej już uchwały z dnia marca 2009 r. NSA podniósł w niej m.in., że w *pierwotnym brzmieniu art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. ustawodawca zwalniał od podatku nabycie w drodze spadku lub darowizny*

zakładu rzemieślniczego, gastronomicznego, hotelu lub pensjonatu przez osobę zaliczoną do I grupy podatkowej, która złoży właściwemu urzędowi skarbowemu oświadczenie, że zakład rzemieślniczy, gastronomiczny, hotel lub pensjonat będzie prowadzić nadal przez okres co najmniej 5 lat od dnia przyjęcia spadku lub darowizny. Wprowadzona z dniem 1 stycznia 1990 r. zmiana była wynikiem dostosowania zwolnienia do warunków prowadzenia działalności gospodarczej ukształtowanych w ustawie z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 41, poz. 324 ze zm.). Wprowadzając omawiane zwolnienie, ustawodawca niewątpliwie zakładał, że przede wszystkim będzie ono miało na celu umożliwienie nieopodatkowanego przekazywania prowadzonych jednoosobowo zakładów rzemieślniczych, warsztatów, małych sklepów i tym podobnych zakładów na rzecz osób najbliższych, zwłaszcza zstępnych (...). To ratio legis nie uległo zmianie po nowelizacji omawianego przepisu w 1989 r. Do tego czasu ani w piśmiennictwie, ani też w orzecznictwie nie było wątpliwości co do rozumienia omawianego przepisu, mimo że obowiązujący wówczas Kodeks handlowy uległ zasadniczej zmianie dopiero z dniem 1 stycznia 2002 r., z chwilą wejścia w życie Kodeksu spółek handlowych.

NSA wskazał także, iż w sytuacji, gdy jednym z warunków do skorzystania z ulgi podatkowej z art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. było prowadzenie przez nabywcę zakładu lub jego części w stanie niepogorszonym przez okres co najmniej 5 lat od przyjęcia darowizny, należy przyjąć, że zamiarem ustawodawcy było bezpośrednie objęcie zakładu lub jego części przez małżonka lub zstępnych, tylko wtedy bowiem, co do zasady oczywiście, jest możliwe prowadzenie przez tę osobę zakładu lub jego części przez okres 5 lat, i to w stanie niepogorszonym. Nabycie udziałów w spółce jawnej lub innej spółce prawa handlowego nie gwarantuje nabywcy bezpośredniego wpływu na spełnienie tej ustawowej przesłanki zwolnienia, skoro właścicielem zakładu lub jego części jest inny podmiot.

W świetle przedstawionej argumentacji, zasadne jest uznanie, że art. 4 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 29 czerwca 1995 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 85, poz. 428), rozumiany w ten sposób, że przewidziane w nim zwolnienie od podatku od spadków i darowizn nie ma zastosowania do nabycia przez zstępnego w drodze darowizny od wspólników spółki jawnej udziałów w tej spółce, gdyż nie jest ono nabyciem zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego, usługowego lub jego części prowadzonego jako spółka jawna, którego majątek stanowi wyłączną własność spółki jawnej, a nie jej wspólników, jest zgodny z art. 32 ust. 1 w związku z art. 2, art. 20, art. 22 i art. 84 oraz nie jest niezgodny z art. 64 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego
Robert Hołdani
Zastępca Prokuratora Generalnego